

Verhältnis spezialgesetzlicher Missbrauchsverhinderungs Vorschriften zur Generalklausel des § 42 AO

Ann-Christin Herdt¹

I.	Einleitung.....	138
II.	Verhältnis von § 42 AO zu spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschriften	139
1.	Bestimmung einer spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschrift ..	139
2.	Positive Spezialität (§ 42 Abs. 1 S. 2 AO).....	141
a.	Rechtsfolgenbestimmung bei positiver Spezialität.....	142
b.	Positive Spezialität bei Erbringung eines Entlastungsbeweises	143
c.	Positive Spezialität bei Spezialnormen mit Anwendungsvorbehalt zugunsten des § 42 AO.....	143
3.	Negative Spezialität (§ 42 Abs. 1 S. 3 AO)	144
a.	Verhältnis von § 42 AO zu unechten Spezialnormen	145
b.	Verhältnis von § 42 AO zu echten Spezialnormen	146
aa.	Anwendungsvorrang spezialgesetzlicher Missbrauchsverhinderungsvorschriften	147
bb.	Wertungsvorrang spezialgesetzlicher Missbrauchsverhinderungsvorschriften.....	151
cc.	Antizipationswirkung noch nicht in Kraft getretener spezialgesetzlicher Missbrauchsverhinderungsvorschriften.....	155
dd.	Missbrauch der spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschrift	156
ee.	Verhältnis von § 42 AO zu echten Spezialnormen am Beispiel des § 2 Abs. 4 S. 3, 6 UmwStG	157
4.	Sonderkonstellationen	159
a.	Verhältnis von § 42 AO zu speziellen europarechtlichen Missbrauchsverhinderungsvorschriften	159
b.	Verhältnis von § 42 AO zu speziellen Missbrauchsverhinderungsvorschriften in Doppelbesteuerungsabkommen.....	160
c.	Verhältnis von § 42 AO zu den §§ 7 ff. AStG	162
aa.	Früher herrschende Ansicht	162
bb.	Kritik	163
cc.	Heute vertretene Ansicht	165
III.	Zusammenfassung und Fazit.....	166

¹ Der Beitrag wurde ursprünglich in StuW 2024, 175 veröffentlicht. Der Abdruck erfolgt mit freundlicher Genehmigung des Verlags Dr. Otto Schmidt.

I. Einleitung

Ernst Fuchs, einer der Wortführer der Freirechtsschule, äußerte sich zum Wesen des gesetzten Rechts einst wie folgt:

„Alles Abstrakte ist einfach, alles Leben ist verwickelt. Gegenüber der unerschöpflichen Mannigfaltigkeit des in immer anderer Farbenpracht dahinströmenden Lebens erscheinen die gesetzten Rechtssätze als ärmliche, graue, abgezogene Schablonen.“²

Mit diesem Befund sieht sich auch der Gesetzgeber im Bereich der Missbrauchsbekämpfung konfrontiert, denn gerade im Steuerrecht bringt die Praxis stets neue steuerliche Gestaltungen hervor, deren vollständige Erfassung durch spezialgesetzliche Missbrauchsverhinderungsvorschriften eine Herkulesaufgabe darstellt.³ Aufgrund dessen ist eine gewisse Abstrahierung in Form von Generalklauseln unerlässlich. § 42 AO beinhaltet die steuerrechtliche Generalklausel zur Handhabung missbräuchlicher Gestaltungen.⁴ Da § 42 AO auf alle Steuerarten anwendbar und eine Umgehung jedes Steuergesetzes denkbar ist, hat § 42 AO einen sehr weiten Anwendungsbereich.⁵ Folglich entstehen unzählige Konstellationen, in denen das Verhältnis des § 42 AO zu spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschriften bedeutsam wird. Die Debatte bezüglich dieses Verhältnisses wurde durch die Ergänzung des § 42 AO um § 42 Abs. 1 S. 2, 3 AO im Zuge des JStG 2008 als Reaktion des Gesetzgebers auf eine seiner Ansicht nach zu restriktive Rechtsprechung des BFH erneut angefacht.⁶ Maßgeblich dazu beigetragen hat nicht zuletzt die Gesetzesbegründung zu § 42 AO n.F., in der von der Festlegung folgender eindeutiger Prüfungsreihenfolge die Rede ist.⁷ Zunächst sei das Vorliegen einer spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschrift zu untersuchen. Bejahendenfalls erfolge eine Prüfung des Tatbestands der Spezialnorm. Im Falle der Tatbestands-erfüllung, richteten sich die Rechtsfolgen nach der Spezialnorm. Ist der

² *E. Fuchs*, Was will die Freirechtsschule?, 1929, S. 16.

³ *U. Koenig*, in: *Koenig*, AO, 4. Aufl. 2021, § 42 Rn. 6.

⁴ *J. Englisch*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 5.117.

⁵ *U. Koenig*, in: *Koenig*, AO, 4. Aufl. 2021, § 42 Rn. 4; *J. Hey*, DStR-Beih. 3 /2014, 8 (9).

⁶ BGBl. I 2007, 3150 (3171); *K.-D. Driuen*, Ubg 2008, 31 (31); *G. Rose/C. Glorius-Rose*, DB 2004, 2174 (2175).

⁷ BT-Drs. 16/7036, S. 24.

Tatbestand nicht erfüllt, sei das Vorliegen eines Missbrauchs im Sinne des § 42 Abs. 2 AO zu prüfen.

Angesichts dieser Neuregelung samt Gesetzesbegründung ist eine erneute Auseinandersetzung mit dem Verhältnis zwischen § 42 AO und spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschriften erforderlich. Dem widmet sich die folgende Arbeit sowohl bzgl. der positiven Spezialität als auch der negativen Spezialität anhand einer Kategorisierung spezialgesetzlicher Missbrauchsverhinderungsvorschriften in echte und unechte Spezialnormen. Zudem erfolgt die Beleuchtung dreier Sonderkonstellationen.

II. Verhältnis von § 42 AO zu spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschriften

Im Folgenden wird das Verhältnis von § 42 AO zu spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschriften untersucht. Gegenstand der Betrachtung sind dabei jeweils Konstellationen, in denen § 42 AO und eine spezialgesetzliche Missbrauchsverhinderungsvorschrift für die gleiche Fallgestaltung divergierende Rechtsfolgen vorsehen. Da der Anwendungsbereich der Spezialnorm enger ist als der des § 42 AO, stehen die beiden Normen in einem Spezialitätsverhältnis zueinander.⁸

1. Bestimmung einer spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschrift

Da die in § 42 Abs. 1 S. 2 AO enthaltene Konkurrenzregel an eine „Regelung in einem Einzelsteuergesetz (...), die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient“ anknüpft, stellt sich die Frage, wann eine solche Regelung vorliegt. Grundsätzlich werden solche Vorschriften von § 42 Abs. 1 S. 2 AO erfasst, die bestimmte, als missbräuchlich identifizierte, Gestaltungen regeln und daran eigenständige Rechtsfolgen knüpfen.⁹ Aufgrund des Fehlens klarer Kriterien, ist dies durch Auslegung anhand des Wortlauts,

⁸ Vgl. O. Muthorst, Grundlagen der Rechtswissenschaft, 2. Aufl. 2019, § 5 Rn. 50; R. Wank/M. Maties, Die Auslegung von Gesetzen, 7. Aufl. 2023, S. 101.

⁹ J. Sprenger, in: Leitner/Rosenau, Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, 2. Aufl. 2022, § 42 AO Rn 41.

des Zwecks, der Entstehungsgeschichte und der Systematik zu ermitteln.¹⁰ Dabei genügt es jedenfalls nicht, dass den Gesetzgeber missbräuchliche Gestaltungen zur Schaffung einer Regelung veranlasst haben, diese Regelung aber genereller Natur ist.¹¹

Abzugrenzen sind spezialgesetzliche Missbrauchsverhinderungsvorschriften insbesondere von den Grundtatbestand lediglich ergänzenden Tatbeständen.¹² Solche Ergänzungstatbestände dienen nicht der Erfassung missbräuchlicher Gestaltungen, sondern der Umschreibung des in Kombination mit dem Haupttatbestand zu normierenden wirtschaftlichen Geschehens.¹³ Beispielhaft ist § 1 Abs. 3 GrEStG ins Feld zu führen.¹⁴ Der Haupttatbestand des § 1 Abs. 1 GrEStG bezieht sich ausschließlich auf die direkte Übertragung von Grundstücken, sodass nur in Zusammenschau mit § 1 Abs. 3 GrEStG als Ergänzungstatbestand alle aus Sicht des Gesetzgebers zu erfassenden wirtschaftlichen Prozesse normiert werden.¹⁵

Insbesondere bei der Erfüllung des Tatbestandes einer Norm kann es weitreichende Konsequenzen haben, ob es sich dabei um eine von § 42 Abs. 1 S. 2 AO erfasste spezialgesetzliche Missbrauchsverhinderungsvorschrift handelt.¹⁶ Lediglich bei Verneinung dieser Frage ist eine Geltendmachung außersteuerlicher Gründe nach § 42 Abs. 2 S. 2 AO möglich.¹⁷

Dass die Bestimmung spezialgesetzlicher Missbrauchsverhinderungsvorschriften durchaus komplex und vielfach nicht eindeutig ist,¹⁸ zeigt sich am Beispiel der §§ 7 ff. AStG. In der Literatur herrscht Uneinigkeit darüber,

¹⁰ AEAO zu § 42 Nr. 1 S. 2; E. Ratschow, in: Klein, AO, 16. Aufl. 2022, § 42 Rn. 92.

¹¹ J. Hey, DStJG 33 (2010), 139 (144).

¹² H. Hahn, DStZ 2008, 483 (488).

¹³ J. Hey, DStJG 33 (2010), 139 (158).

¹⁴ C. Meßbacher-Hönsch, in: Viskorf, GrEStG, 20. Aufl. 2022, § 1 Rn. 1021.

¹⁵ C. Joisten, in: Pahlke, GrEStG, 7. Aufl. 2023, § 1 Rn. 401.

¹⁶ H. Hahn, DStZ 2008, 483 (488).

¹⁷ Ebd., 488.

¹⁸ E. Ratschow, in: Klein, AO, 16. Aufl. 2022, § 42 Rn. 92.

ob diese Normen als spezialgesetzliche Missbrauchsverhinderungsvorschriften anzusehen sind.¹⁹

Der Wortlaut der §§ 7 ff. AStG spricht nicht explizit von Missbrauchsverhinderung und enthält auch keine sonstigen Anhaltspunkte für das Vorliegen einer spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschrift. Die Begründung im Gesetzesentwurf der Bundesregierung bezüglich der im Jahr 1972 eingeführten §§ 7 ff. AStG hingegen besagt, dass sich „[d]er Vierte Teil des Außensteuergesetzes (...) gegen ungerechtfertigte Steuervorteile“ richtet.²⁰ Diese Formulierung lässt zumindest den Schluss darauf zu, dass der Gesetzgeber die §§ 7 ff. AStG als spezialgesetzliche Missbrauchsverhinderungsvorschriften konzipieren wollte. Des Weiteren sind die §§ 7 ff. AStG im Gegensatz zu anderen Normen des AStG nur gegenüber Niedrigsteuerländern anwendbar und bezwecken daher die Verhinderung der Steuerflucht von Inländern ins Ausland.²¹ Aufgrund dessen sprechen Systematik und Zweck der §§ 7 ff. AStG deutlich für die Annahme einer spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschrift, so dass insgesamt von diesem Ergebnis auszugehen ist.

2. Positive Spezialität (§ 42 Abs. 1 S. 2 AO)

Der Begriff der positiven Spezialität bezeichnet in diesem Kontext Konstellationen, bei denen ein Sachverhalt tatbestandlich von zwei im Spezialitätsverhältnis zueinander stehenden Normen erfasst wird.²² In concreto sind Sachverhalte gemeint, die grundsätzlich sowohl den Tatbestand einer spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschrift als auch den des § 42 Abs. 1 S. 1, Abs. 2 AO erfüllen.

¹⁹ Dagegen: X. Ditz/F. Wassermeyer, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, 104. EL 06.2023, Vor §§ 7-14 Rn. 52; dafür: S. Köhler, in: Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, 65. EL 05.2023, § 7 Rn. 15.1; H. Jacobsen, in: Jacobsen, AStG eKommentar, Stand: 11.2023, § 7 Rn. 20; H.-D. Höppner, FS Rädler, 1999, S. 305 (306).

²⁰ BT-Drs. VI/2883, S. 26 f.

²¹ J. Hey, StuW 2008, 167 (171).

²² Vgl. K.-D. Drüen, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 175. EL 06.2023, § 42 AO Rn. 30.

a. *Rechtsfolgenbestimmung bei positiver Spezialität*

Zunächst stellt sich die Frage, ob sich in Fällen positiver Spezialität die Rechtsfolgen ausschließlich nach der spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschrift richten oder eine Herleitung anderer Rechtsfolgen über § 42 Abs. 1 S. 3 AO möglich ist.²³

Für die Herleitung anderer Rechtsfolgen über § 42 Abs. 1 S. 3 AO könnte die im Wesen von Spezialnormen liegende Typisierung und die damit einhergehende Erfassung von Gestaltungen, deren Verhinderung der Gesetzgeber bei der Einführung der Spezialnorm nicht bezweckte, ins Feld geführt werden.²⁴ In diesem Zusammenhang wird argumentiert, dass die Rechtsfolgen der Spezialnorm vom Gesetzgeber für solche Fälle gerade nicht explizit vorgesehen wären, sodass die Herleitung anderer Rechtsfolgen über § 42 Abs. 1 S. 3 AO nicht ausgeschlossen sein könne.²⁵

Dabei wird übersehen, dass es gerade im Wesen von Spezialnormen liegt, durch Typisierungen zu Vereinfachung und Gestaltungssicherheit beizutragen.²⁶ Dieser Zweck würde konterkariert, wenn trotz tatbestandlicher Erfüllung der spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschrift andere Rechtsfolgen über § 42 Abs. 1 S. 3 AO hergeleitet werden könnten.²⁷ Zudem kommt in der Gesetzesbegründung eindeutig zum Ausdruck, dass auch der Gesetzgeber die ausschließliche Anwendbarkeit der Rechtsfolgen der Spezialnorm beabsichtigte.²⁸ Aufgrund dessen ist zu konstatieren, dass sich bei Erfüllung des Tatbestandes einer spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschrift die Rechtsfolgen ausschließlich nach dieser richten und eine Herleitung anderer Rechtsfolgen über § 42 Abs. 1 S. 3 AO ausscheidet.²⁹

²³ H. Hahn, DStZ 2008, 483 (489).

²⁴ Ebd., 489.

²⁵ Ebd., 489.

²⁶ J. Hey, DStJG 33 (2010), 139 (143); G. Kraft/C. Kraft, FS Endres, 2016, S. 187 (187).

²⁷ K.-D. Drißen, Ubg 2008, 31 (34).

²⁸ BT-Drs. 16/7036, S. 24.

²⁹ BFH, BStBl. II 2021, 743 (744); K.-D. Drißen, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 175. EL 06.2023, § 42 AO Rn. 30.

b. Positive Spezialität bei Erbringung eines Entlastungsbeweises

Ebenfalls problematisch sind Konstellationen, in denen alle Tatbestandsmerkmale der spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschriften erfüllt sind (z.B. §§ 7 Abs. 1, 8 Abs. 1 AStG), die Rechtsfolgen dieser Spezialnormen aber aufgrund der Erbringung eines Entlastungsbeweises (z.B. § 8 Abs. 2 AStG) nicht eingreifen.³⁰ Es fragt sich, ob trotzdem ein Fall positiver Spezialität vorliegt, sodass ein Rückgriff auf § 42 Abs. 1 S. 3 AO gesperrt ist. In solchen Konstellationen wird die aus der Tatbestandsverwirklichung folgende Anordnung der Rechtsfolge durch die Erfüllung eines in einem zweiten Schritt zu prüfenden Entlastungsbeweises letztlich ausgesetzt.³¹ Der Entlastungsbeweis ist indes nicht in der Lage, die ursprüngliche Tatbestandsverwirklichung gänzlich ungeschehen zu machen.³² Zudem würde die durch die Erbringung des Entlastungsbeweises herbeigeführte Befreiung von der spezialgesetzlichen Rechtsfolge durch einen Rückgriff auf § 42 Abs. 1 S. 3 AO zunichtegemacht.³³ Aufgrund dessen greift § 42 Abs. 1 S. 2 AO auch bei Erbringung eines Entlastungsbeweises und der Rückgriff auf § 42 Abs. 1 S. 3 AO ist gesperrt.

c. Positive Spezialität bei Spezialnormen mit Anwendungsvorbehalt zugunsten des § 42 AO

Genauere Betrachtung verdienen zuletzt spezialgesetzliche Missbrauchsverhinderungsvorschriften mit Anwendungsvorbehalt zugunsten des § 42 AO.³⁴ Eine solche findet sich beispielsweise in § 36a EStG mit seinem Abs. 7. Auf den ersten Blick scheint ein solcher Anwendungsvorbehalt im Widerspruch zu § 42 Abs. 1 S. 2 AO zu stehen. Bei genauerer Betrachtung ist eine Widersprüchlichkeit indes zu verneinen. Zwar ordnet § 42 Abs. 1 S. 2 AO an, dass „sich die Rechtsfolgen nach jener [spezialgesetzlichen] Vorschrift“ richten. Allerdings liegt in dem in einer Spezialnorm enthaltenen Anwendungsvorbehalt zugunsten des § 42 AO eine Rückverweisung

³⁰ S. Köhler, in: Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, 65. EL 05.2023, Vor §§ 7-14 Rn. 406.

³¹ Ebd., § 7 Rn. 15.4.

³² Vgl. K. Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Aufl. 1991, S. 355 f.; G. Kraft, in: Kraft, AStG, 2. Aufl. 2019, § 8 Rn. 797.

³³ S. Köhler, in: Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, 65. EL 05.2023, § 7 Rn. 15.4.

³⁴ R. Meier, DStR 2019, 2231 (2233).

auf § 42 AO.³⁵ Da § 42 Abs. 1 S. 2 AO gerade den Vorrang der Spezialnorm anordnet, ist einzig die durch die Spezialnorm statuierte Regelung entscheidend, ohne dadurch einen Widerspruch zu § 42 Abs. 1 S. 2 AO zu begründen.³⁶ Aufgrund dessen haben derartige Anwendungsvorbehalte dahingehend konstitutive Wirkung, dass § 42 AO auch in Fällen positiver Spezialität anwendbar ist.³⁷ Letztlich stellt dieses Vorgehen des Gesetzgebers eine von einem Widerspruch zu unterscheidende Rückverweisung dar, die bildlich gesprochen nichts anderes ist als eine Verweisungskette mit verbundenen Endstücken.³⁸

3. Negative Spezialität (§ 42 Abs. 1 S. 3 AO)

Unter dem Begriff der negativen Spezialität wird in diesem Kontext das Verhältnis von in ihrem abstrakten Anwendungsbereich eröffneten, aber tatbestandlich nicht erfüllten spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschriften zu § 42 AO diskutiert.³⁹ Dabei kann die Bestimmung des abstrakten Anwendungsbereichs einer Spezialnorm mitunter Schwierigkeiten bereiten und fällt lediglich bei durch die Spezialnorm festgelegten Sperrfristen oder sogenannten „save haven“ eindeutig aus.⁴⁰ In den Fällen negativer Spezialität ist zwischen echten und unechten Spezialnormen zu differenzieren.

³⁵ Ebd., 2233 f.

³⁶ Vgl. E. Reimer, FS Wassermeyer, 2015, S. 29 (29).

³⁷ R. Meier, DStR 2019, 2231 (2233); D. Gosch, in: Kirchhof/Seer, EStG, 22. Aufl. 2023, § 36a Rn. 14.

³⁸ Vgl. E. Reimer, FS Wassermeyer, 2015, S. 29 (29); T. Möllers, Juristische Methodenlehre, 5. Aufl. 2023, § 4 Rn. 107; R. Mußgnug, Zustand und Perspektiven der Gesetzgebung, 1989, 23 (33).

³⁹ Vgl. M. Gabel, StuW 2011, 3 (5).

⁴⁰ J. Hey, DStR-Beih. 3/2014, 8 (13).

a. *Verhältnis von § 42 AO zu unechten Spezialnormen*

Unechte Spezialnormen sind spezialgesetzliche Missbrauchsverhinderungsvorschriften, die den durch sie eröffneten abstrakten Anwendungsbereich nicht abschließend regeln.⁴¹ Vielmehr werden missbräuchliche Gestaltungen durch solche Spezialnormen nur exemplarisch in Form einer Art Regelbeispiel erfasst.⁴² Spezialnormen mit Anwendungsvorbehalt stellen einen Unterfall der unechten Spezialnorm dar. Dies folgt daraus, dass der Gesetzgeber durch Einfügung eines Anwendungsvorbehalts die Charakterisierung einer spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschrift als nicht abschließend typisierend bewirkt.⁴³

§ 42 Abs. 1 S. 3 AO beginnt mit dem Wort „[a]ndernfalls“, das einen logischen antithetischen Bezug zu § 42 Abs. 1 S. 2 AO herstellt.⁴⁴ Dieser Bezug kann nur die Passage „[i]st der Tatbestand einer Regelung in einem Einzelsteuergesetz erfüllt“ (§ 42 Abs. 1 S. 2 AO) meinen.⁴⁵ Dementsprechend erfasst § 42 Abs. 1 S. 3 AO seinem Wortlaut nach gerade Fälle, in denen der Tatbestand der spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschrift nicht erfüllt ist.⁴⁶

Ist der Tatbestand einer spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschrift nicht erfüllt, ergeben sich bei der Anwendung des § 42 Abs. 1 S. 3 AO bezüglich unechter Spezialnormen aufgrund ihres Charakters als nicht abschließende Typisierungen keine Probleme.⁴⁷ Die Anwendung des § 42 Abs. 1 S. 3 AO führt in diesen Fällen unstreitig zur Prüfung des Vorliegens eines Missbrauchs im Sinne des § 42 Abs. 2 AO.⁴⁸ In diese Prüfung sind zwar die Wertungen der unechten Spezialnorm einzubeziehen, aber

⁴¹ A. Demleitner, AO-StB 2010, 174 (176).

⁴² K.-D. Drüen, Ubg 2008, 31 (34).

⁴³ Vgl. exemplarisch M. Link, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 319. EL 07.2023, § 36a Rn. 40; C. Anemüller, in: Kanzler/Kraft/Bäumel, EStG, 8. Aufl. 2023, § 36a Rn. 141.

⁴⁴ R. Mosler/M. Münzner/M. Schulze, DStR 2021, 193 (196).

⁴⁵ Ebd., 196.

⁴⁶ Ebd., 196.

⁴⁷ FG Hessen, Urt. v. 29.11.2017, 4 K 127/15, EFG 2018, 486 Rn. 36; R. Meier, DStR 2019, 2231 (2233); K.-D. Drüen, Ubg 2008, 31 (34).

⁴⁸ R. Meier, DStR 2019, 2231 (2233).

aufgrund des nicht abschließenden Charakters der Typisierung, ist die Annahme eines Missbrauchs im Sinne des § 42 Abs. 2 S. 1 AO nichtsdestotrotz denkbar.⁴⁹

b. Verhältnis von § 42 AO zu echten Spezialnormen

Von dem Vorliegen einer echten Spezialnorm ist auszugehen, wenn die spezialgesetzliche Missbrauchsverhinderungsvorschrift als missbrauchsanfällig entlarvte Sachverhaltsvarianten abschließend regelt.⁵⁰ Unerheblich ist hingegen, ob Tatbestandsvoraussetzung der Spezialnorm das Vorliegen von Missbrauchsabsicht beim Steuerpflichtigen ist.⁵¹

Eine solche echte Spezialnorm findet sich beispielsweise in § 2 Abs. 4 UmwStG, der die Geltendmachung von Verlusten und Verlustvorträgen bei einer Umwandlung von Rechtsträgern regelt.⁵² Die zahlreichen Gesetzesänderungen in diesem Bereich implizieren, dass der Gesetzgeber diesbezüglich ein missbrauchsanfalliges Feld identifiziert und dieses einer abschließenden Regelung zugeführt hat.⁵³ Zunächst wurde § 2 Abs. 4 S. 1, 2 UmwStG durch das JStG 2009 eingeführt, der eine Verrechnung von Verlusten und Verlustvorträgen mit einem Übertragungsgewinn im Rückwirkungszeitraum unterbindet, sofern dem übertragenden Rechtsträger ohne die steuerliche Rückwirkungsfiktion des § 2 Abs. 1 S. 1 UmwStG eine Verlustnutzung verwehrt geblieben wäre.⁵⁴ Im Wege des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes wurden 2013 die Sätze 3 bis 6 hinzugefügt, die eine Verrechnung von Verlusten und Verlustvorträgen des übernehmenden Rechtsträgers mit positiven Einkünften des übertragenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum grundsätzlich untersagen.⁵⁵ Im Gegensatz

⁴⁹ Vgl. *K.-D. Driën*, Ubg 2008, 31 (34).

⁵⁰ *A. Demleitner*, AO-StB 2010, 174 (176).

⁵¹ *J. Hey*, DStR-Beih. 3/2014, 8 (12).

⁵² *R. Hörtnagl*, in: Schmitt/Hörtnagl, UmwG/UmwStG, 9. Aufl. 2020, § 2 Rn. 122.

⁵³ *R. Meier*, DStR 2019, 2231 (2235); *R. Hörtnagl*, in: Schmitt/Hörtnagl, UmwG/UmwStG, 9. Aufl. 2020, § 2 Rn. 122.

⁵⁴ BGBl. I 2008, 2794 (2818); *G. Slabon*, in: Haritz/Menner/Bilitewski, UmwStG, 5. Aufl. 2019, § 2 Rn. 109.

⁵⁵ BGBl. I 2013, 1809 (1829); *R. Hörtnagl*, in: Schmitt/Hörtnagl, UmwG/UmwStG, 9. Aufl. 2020, § 2 Rn. 155.

zu bis dato erlassenen Vorschriften zur Verlustnutzung bei der Umwandlung von Rechtsträgern, hat der Gesetzgeber damit erstmals die Verlustnutzung bei einer Verschmelzung einer Gewinn- auf eine Verlustgesellschaft reglementiert.⁵⁶ Die beschriebene Entwicklung führt zu dem Schluss, dass § 2 Abs. 4 UmwStG eine echte spezialgesetzliche Missbrauchsverhinderungsvorschrift ist.

aa. Anwendungsvorrang spezialgesetzlicher
Missbrauchsverhinderungsvorschriften

Unter dem Begriff des Anwendungsvorrangs der spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschrift wird diskutiert, ob bei Eröffnung des abstrakten Anwendungsbereichs einer tatbestandlich nicht verwirklichten Spezialnorm ein Rückgriff auf die Generalklausel des § 42 AO möglich oder gesperrt ist.⁵⁷

Bezüglich § 42 Abs. 2 AO a.F. nahmen Schrifttum und Rechtsprechung fast einhellig einen Anwendungsvorrang der Spezialnorm an und verneinten im abstrakten Anwendungsbereich dieser einen Rückgriff auf § 42 Abs. 1 AO a.F.⁵⁸ Aufgrund der Neufassung des § 42 AO im Zuge des JStG 2008 durch Einfügung des § 42 Abs. 1 S. 2, 3 AO hat dieser Streit erneut an Brisanz gewonnen. Vor diesem Hintergrund ist klärungsbedürftig, ob die Frage nach dem Anwendungsvorrang spezialgesetzlicher Missbrauchsverhinderungsvorschriften womöglich aus einem neuen Blickwinkel zu betrachten ist.

Das Bestehen eines Anwendungsvorrangs der spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschrift könnte mit dem Wesen von Spezialnormen als Typisierungen des § 42 AO zu begründen sein.⁵⁹ Zweck der Typisierungen ist es gerade, zu Vereinfachung und Gestaltungssicherheit beizutragen.⁶⁰ Aufgrund dessen statuieren Spezialnormen vielfach sogenannte

⁵⁶ Ebd., § 2 Rn. 155.

⁵⁷ C. Poulakos, Der Missbrauch von steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO und das Europäische Gemeinschaftsrecht, 2013, S. 214.

⁵⁸ Beispielhaft: BFH, BStBl. II 2020, 645 (648); BFHE 274, 115 (122 f.); BFH/NV 2014, 904 (906); K. Blesinger, in: Kühn/v. Wedelstädt, AO/FGO, 18. Aufl. 2004, § 42 AO Rn. 30; J. Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 18. Aufl. 2005, § 5 Rn. 99.

⁵⁹ So FG Hessen, Urteil v. 29.11.2017, 4 K 127/15, EFG 2018, 486 Rn. 36.

⁶⁰ G. Kraft/C. Kraft, FS Endres, 2016, S. 187 (187 f.).

„save haven“, indem sie klare sachliche Toleranzgrenzen und eindeutige Sperrfristen aufstellen.⁶¹ Dieser Funktionen werden die Spezialnormen durch einen Rückgriff auf § 42 AO bei Nichterfüllung ihres Tatbestands beraubt.⁶² Auch die (später noch zu diskutierende) Annahme eines Wertungsvorrangs der spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschriften bei der Anwendung des § 42 AO vermag einen solchen Verlust an Vereinfachung und Gestaltungssicherheit nicht zu beseitigen.⁶³ Dies ergibt sich insbesondere daraus, dass die Bestimmung der einer Norm zugrundeliegenden Wertungen teils sehr komplex ist und nicht immer zu eindeutigen Ergebnissen führt.⁶⁴

Des Weiteren stellt sich die Frage, ob ein Rückgriff auf § 42 AO im abstrakten Anwendungsbereich einer Spezialnorm bereits am *lex-specialis*-Grundsatz scheitert.⁶⁵ Dieser besagt, dass bei zwei im Spezialitätsverhältnis zueinander stehenden Normen die speziellere Norm die allgemeinere verdrängt.⁶⁶

Der BFH hingegen lehnt einen Anwendungsvorrang unter Verneinung der Anwendbarkeit des *lex-specialis*-Grundsatzes in Fällen der Nichterfüllung des Tatbestandes der Spezialnorm ab.⁶⁷ Seiner Ansicht nach diene der *lex-specialis*-Grundsatz als Auslegungsregel im Falle einer Normenkollision.⁶⁸ Eine Normenkollision sei allerdings nur gegeben, wenn ein Sachverhalt den Tatbestand zweier Normen mit unterschiedlichen Rechtsfolgen erfülle.⁶⁹ Folglich fehle es bei der Nichterfüllung des Tatbestandes der Spezialnorm an einer auflösungsbedürftigen Normenkollision, was zur Unanwendbarkeit des *lex-specialis*-Grundsatzes führe.⁷⁰

⁶¹ K.-D. Drüen, Ubg 2008, 31 (34).

⁶² T. Hannig, NWB 2021, 3184 (3189).

⁶³ Ebd., 3189.

⁶⁴ Ebd., 3189.

⁶⁵ J. Hey, DStR-Beih. 3/2014, 8 (8).

⁶⁶ T. Möllers, Juristische Methodenlehre, 5. Aufl. 2023, § 4 Rn. 138.

⁶⁷ BFH, BStBl. II 2021, 580 (581).

⁶⁸ Ebd., Rn. 20.

⁶⁹ Ebd., Rn. 20.

⁷⁰ Ebd., Rn. 20.

Der BFH übersieht dabei allerdings, dass einer Norm in ihrem abstrakten Anwendungsbereich bei Nichterfüllung ihres Tatbestandes negative Regelungen zu entnehmen sein können.⁷¹ Ob eine Norm tatsächlich eine negative Regelung beinhaltet oder sie den vorliegenden Sachverhalt schlicht nicht regelt, ist durch Auslegung zu ermitteln.⁷² Anknüpfungspunkt ist dabei die Unterscheidung zwischen echten und unechten Spezialnormen. Unechte Spezialnormen stellen keine abschließende Typisierung ihres Regelungsbereiches dar,⁷³ sodass aus der Nichterfüllung des Tatbestands keine negativen Regelungen folgen. Dagegen enthalten echte Spezialnormen abschließende Typisierungen des § 42 AO,⁷⁴ weshalb ihnen negative Regelungen zu entnehmen sind. Folglich ist aus der Nichterfüllung des Tatbestands einer echten spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschrift der Schluss zu ziehen, dass solche Gestaltungen gerade nicht missbräuchlich sind.⁷⁵ Eine Subsumtion derselben Gestaltung unter § 42 Abs. 2 S. 1 AO würde daher sehr wohl zu einer Normenkollision zwischen der tatbestandlich nicht erfüllten echten Spezialnorm und § 42 AO führen. Aufgrund dessen besteht grundsätzlich ein Anknüpfungspunkt für die Anwendbarkeit des *lex-specialis*-Grundsatzes in Fällen negativer Spezialität.⁷⁶

Es fragt sich allerdings, ob der Gesetzgeber durch die Einführung des § 42 Abs. 1 S. 3 AO nicht eine vom *lex-specialis*-Grundsatz abweichende Regelung für das Verhältnis zwischen spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschriften und § 42 AO bei Nichterfüllung des Tatbestands der Spezialnorm geschaffen hat.⁷⁷ Dies wird unter Hinweis auf die Rechtsatzqualität des *lex-specialis*-Grundsatzes zum Teil verneint.⁷⁸ Dem ist entgegenzuhalten, dass sich der Rechtsnormcharakter von Methodenregeln nur aus deren gesetzlicher Normierung oder aus deren Anerkennung als

⁷¹ Vgl. *F. Reimer*, *Juristische Methodenlehre*, 2. Aufl. 2020, Rn. 206, 307.

⁷² Ebd., Rn. 307.

⁷³ *A. Demleitner*, AO-StB 2010, 174 (176).

⁷⁴ Ebd., 176.

⁷⁵ Vgl. *F. Reimer*, *Juristische Methodenlehre*, 2. Aufl. 2020, Rn. 307.

⁷⁶ Ebd., Rn. 206.

⁷⁷ Bejahend z.B. BFH, BStBl. II 2021, 580 (581); *R. Mosler/M. Münzner/M. Schulze*, DStR 2021, 193 (196); *C. Osterloh-Konrad*, *Die Steuerumgehung*, 2019, S. 736 f.

⁷⁸ *E. Reimer*, FS Wassermeyer, 2015, S. 29 (29).

Gewohnheitsrecht ergeben kann.⁷⁹ Da der *lex-specialis*-Grundsatz als solcher weder gesetzlich normiert ist, noch sein Rechtsnormcharakter allgemeine Rechtsüberzeugung ist, stellt er keinen Rechtssatz dar. Folglich bleibt der *lex-specialis*-Grundsatz eine Auslegungsregel, sodass der Gesetzgeber das Verhältnis zweier Normen ohne Weiteres davon abweichend regeln kann.⁸⁰ Bei Zugrundelegung des oben bereits dargestellten Verständnisses des § 42 Abs. 1 S. 3 AO hat der Gesetzgeber genau dies durch § 42 Abs. 1 S. 3 AO getan.⁸¹ Im Ergebnis ist dem BFH daher zuzustimmen, dass der *lex-specialis*-Grundsatz nicht in der Lage ist, einen Anwendungsvorrang spezialgesetzlicher Missbrauchsverhinderungsvorschriften im Verhältnis zu § 42 AO zu begründen.⁸²

Gegen die Annahme eines Anwendungsvorrangs spricht zudem die durch § 42 Abs. 1 S. 3 AO ausdrücklich angeordnete Prüfung des Vorliegens eines Missbrauchs im Sinne des § 42 Abs. 2 AO.⁸³ Dass sich § 42 Abs. 1 S. 3 AO gerade auf Fälle negativer Spezialität bezieht, ergibt sich aus der oben bereits erläuterten Verknüpfung mit § 42 Abs. 1 S. 2 AO durch die Verwendung des Wortes „[a]ndernfalls“.⁸⁴ Der Wortlaut des § 42 Abs. 1 S. 3 AO lässt daher keine Zweifel an der Möglichkeit eines Rückgriffs auf § 42 Abs. 1 S. 1, Abs. 2 AO in Fällen negativer Spezialität.⁸⁵ Dieses Verständnis des § 42 Abs. 1 S. 3 AO wird durch die in der Gesetzesbegründung zu § 42 AO n.F. statuierte Festlegung einer eindeutigen Prüfungsreihenfolge untermauert, nach der die Nichterfüllung des Tatbestands einer Spezialnorm zur Prüfung des § 42 Abs. 2 AO führt.⁸⁶ Aufgrund der Eindeutigkeit des Wortlauts und der Gesetzesbegründung, bleibt kein Raum für eine davon

⁷⁹ F. Reimer, *Juristische Methodenlehre*, 2. Aufl. 2020, Rn. 57.

⁸⁰ BFH, BStBl. II 2021, 580 Rn. 20; T. Möllers, *Juristische Methodenlehre*, 5. Aufl. 2023, § 4 Rn. 134; R. Meier, *DStR* 2019, 2231 (2233).

⁸¹ Siehe S. 7; BFH, BStBl. II 2021, 580 (581); R. Mosler/M. Münzner/M. Schulze, *DStR* 2021, 193 (196).

⁸² Vgl. BFH, BStBl. II 2021, 580 (581).

⁸³ Ebd., Rn. 20; E. Ratschow, in: Klein, *AO*, 16. Aufl. 2022, § 42 Rn. 91.

⁸⁴ Siehe II. 3. b.; R. Mosler/M. Münzner/M. Schulze, *DStR* 2021, 193 (196).

⁸⁵ R. Mosler/M. Münzner/M. Schulze, *DStR* 2021, 193 (196).

⁸⁶ BT-Drs. 16/7036, S. 24.

abweichende Auslegung des § 42 Abs. 1 S. 3 AO.⁸⁷ Daher vermögen die Argumente für die Annahme eines Anwendungsvorrangs den Wortlaut nicht zu überwinden und überzeugen folglich nicht.

bb. Wertungsvorrang spezialgesetzlicher
Missbrauchsverhinderungsvorschriften

Bei Verneinung eines Anwendungsvorrangs der spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschriften, stellt sich anschließend die Frage nach einem Wertungsvorrang dieser Spezialnormen. Unter diesem Schlagwort wird diskutiert, ob die Wertungen einer ihrem abstrakten Anwendungsbereich nach eröffneten, aber tatbestandlich nicht erfüllten Spezialnorm bei der Missbrauchsprüfung des § 42 Abs. 2 S. 1 AO Berücksichtigung finden müssen.⁸⁸ Vorab bedarf es der Klarstellung, dass die Annahme eines solchen Wertungsvorrangs nur innerhalb des abstrakten Anwendungsbereichs einer Spezialnorm denkbar ist.⁸⁹

Eines Rückgriffs auf die Wertungen der spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschrift bedürfte es im Rahmen der Missbrauchsprüfung des § 42 Abs. 2 S. 1 AO nicht, wenn § 42 Abs. 2 S. 1 AO selbst einen eindeutigen Maßstab für diese vorgibt. Daran anknüpfend, wird teilweise der in § 42 Abs. 2 S. 1 AO angelegte Vergleich zwischen der gewählten Gestaltung und einer wirtschaftlich *angemessenen* Gestaltung als maßstabsbildend bezeichnet.⁹⁰ Dieser Ansatz greift allerdings zu kurz, denn es bleibt weiterhin unklar, welcher Maßstab nun im Rahmen der Angemessenheitsprüfung anzulegen ist.⁹¹ Es ist daher zu konstatieren, dass § 42 Abs. 2 S. 1 AO selbst keinen Maßstab für die Angemessenheitsprüfung bereithält.⁹² Ein solcher kann sich nur aus der in ihrem abstrakten Anwendungsbereich

⁸⁷ R. Mosler/M. Münzner/M. Schulze, DStR 2021, 193 (196).

⁸⁸ Bejahend z.B. BFH, BStBl. II 2021, 580 (581 f.); J. Hey, StuW 2008, 167 (173); A. Demleitner, AO-StB 2010, 174 (177).

⁸⁹ J. Sprenger, in: Leitner/Rosenau, Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, 2. Aufl. 2022 § 42 AO Rn. 45.

⁹⁰ R. Mosler/M. Münzner/M. Schulze, DStR 2021, 193 (197).

⁹¹ Vgl. E. Ratschow, in: Klein, AO, 16. Aufl. 2022, § 42 Rn. 91.

⁹² Ebd., § 42 Rn. 91.

eröffneten, aber tatbestandlich nicht verwirklichten Spezialnorm ergeben.⁹³ Eine Grenzziehung zwischen missbräuchlichen und angemessenen Gestaltungen, wie sie im Rahmen des § 42 Abs. 2 S. 1 AO erforderlich ist, ist daher nur unter Zugrundelegung der sich aus den Spezialnormen ergebenden Wertungen möglich.⁹⁴ Zudem ist alleine diesem Ansatz die Berücksichtigung des jeweiligen Regelungskontextes der Spezialnorm möglich.⁹⁵

Ferner wird die Ablehnung eines Wertungsvorrangs vielfach mit dem Willen des Gesetzgebers begründet.⁹⁶ Dieser habe mit der Einführung des § 42 Abs. 1 S. 3 AO der Annahme eines Wertungsvorrangs die Grundlage entziehen wollen, indem er versuche die spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschriften zu unechten Spezialnormen zu erklären.⁹⁷ Allerdings ist es zweifelhaft, ob es einen dahingehenden gesetzgeberischen Willen gab.⁹⁸ Zweifel ergeben sich insbesondere aus dem Vergleich eines früheren Gesetzesentwurfes zur Neufassung des § 42 AO mit der letztlich 2008 in Kraft getretenen Fassung des § 42 AO samt Gesetzesbegründung.⁹⁹ In dem früheren Gesetzesentwurf wurde ausgeführt, dass die Ablehnung eines Wertungsvorrangs der Intention des Gesetzgebers entspreche.¹⁰⁰ Im Vergleich dazu ist die in Kraft getretene Fassung samt Gesetzesbegründung deutlich verhaltener ausgefallen.¹⁰¹ Dies lässt darauf schließen, dass der Gesetzgeber sich von seiner ursprünglichen Intention abgekehrt hat.¹⁰² Da eine Umdeutung echter spezialgesetzlicher Missbrauchsverhinderungsvorschriften in unechte Spezialnormen und die damit einhergehende Anwendbarkeit des § 42 AO für Altfälle eine verfassungswidrige echte Rückwirkung darstellen würde,¹⁰³ kann auch ein dahingehender gesetzgeberischer Wille nicht angenommen werden.

⁹³ Ebd., § 42 Rn. 91.

⁹⁴ A. Demleitner, AO-StB 2010, 174 (177).

⁹⁵ I. Dörr/D. Fehling, NWB 2008, 227 (231 f.); J. Grune, AStR 2008, 586 (589).

⁹⁶ U. Koenig, in: Koenig, AO, 4. Aufl. 2021, § 42 Rn. 6, 15.

⁹⁷ K.-D. Drißen, Ubg 2008, 31 (34); F. Haas, FS Raupach, 2006, S. 13 (24).

⁹⁸ J. Grune, AStR 2008, 586 (589).

⁹⁹ Ebd., 589.

¹⁰⁰ BT-Drs. 16/6290, S. 81.

¹⁰¹ Vgl. BT-Drs. 16/7036, S. 24.

¹⁰² J. Grune, AStR 2008, 586 (589).

¹⁰³ F. Haas, FS Raupach, 2006, S. 13 (24).

Des Weiteren ist darauf hinzuweisen, dass die Maßstabssetzung echter Spezialnormen für die Missbrauchsprüfung des § 42 Abs. 2 S. 1 AO auch gegen den Willen des Gesetzgebers erfolgt,¹⁰⁴ sodass es zur Beantwortung der Frage nach einem Wertungsvorrang nicht auf den gesetzgeberischen Willen ankommen kann.

Die Annahme eines Wertungsvorrangs ist außerdem der Kritik ausgesetzt, dass sie die durch Einführung des § 42 Abs. 1 S. 3 AO ermöglichte Missbrauchsprüfung nach § 42 Abs. 2 S. 1 AO faktisch leerlaufen lasse.¹⁰⁵ Dies trifft zwar in gewisser Weise zu, ist aber zur Vermeidung von Wertungswidersprüchen und damit zur Wahrung des Gebots der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung unerlässlich.¹⁰⁶ Außerdem ist diese Konsequenz in der Formulierung des § 42 Abs. 2 S. 1 AO durch das Erfordernis eines „gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil[s]“ angelegt.¹⁰⁷ Hier ist erneut auf das Wesen echter Spezialnormen als abschließende Typisierungen des § 42 AO und die daraus folgenden negativen Regelungen zu rekurrieren.¹⁰⁸ Aus der Nichterfüllung des Tatbestands einer spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschrift folgt die negative Regelung, dass der Gesetzgeber solche Gestaltungen nicht als missbräuchlich einstuft, weshalb es sich nicht um einen gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil handeln kann.¹⁰⁹ Die Ablehnung des Wertungsvorrangs würde letztlich zu einer weitgehenden Sinnentleerung der spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschriften führen.¹¹⁰

Zuletzt wird gegen die Annahme eines Wertungsvorrangs das aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleitete Gebot der effektiven Missbrauchsbekämpfung angeführt.¹¹¹ Eine solche sei gerade nicht möglich, wenn die Wertungen

¹⁰⁴ K.-D. Drüen, Ubg 2008, 31 (34).

¹⁰⁵ R. Mosler/M. Münzner/M. Schulze, DStR 2021, 193 (197).

¹⁰⁶ Vgl. BFH, BStBl. II 2021, 580 (582); W. Spindler, StbJb 2008/2009, 39 (52); K.-D. Drüen, Ubg 2008, 31 (34).

¹⁰⁷ P. Fischer, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 274. EL 07.2023, § 42 Rn. 280.

¹⁰⁸ Siehe II. 3. b. aa.; vgl. F. Reimer, Juristische Methodenlehre, 2. Aufl. 2020, Rn. 206, 307.

¹⁰⁹ A. Mack/M. Wollweber, DStR 2008, 182 (186); P. Fischer, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 274. EL 07.2023, § 42 Rn. 280; U. Clausen, DB 2003, 1589 (1595).

¹¹⁰ K.-D. Drüen, Ubg 2008, 31 (34).

¹¹¹ R. Mosler/M. Münzner/M. Schulze, DStR 2021, 193 (197).

der spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschriften die Missbrauchsprüfung des § 42 Abs. 2 S. 1 AO determinierten.¹¹² Dies folge aus den sich ständig im Wandel befindlichen Steuergestaltungen, sodass der Gesetzgeber bei Zugrundlegung eines Wertungsvorrangs stets nur auf neuartige missbräuchliche Gestaltungen reagieren könne und diesen immer einen Schritt hinterherhinke.¹¹³ Dieser tatsächliche Befund ist nicht zu leugnen, folgt allerdings aus dem in Art. 20 Abs. 3 GG verfassungsrechtlich verankerten Gebot der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung, nach dem die Auferlegung einer Steuer die Erfüllung eines gesetzlichen Tatbestands mit entsprechender Rechtsfolge voraussetzt.¹¹⁴ Aufgrund des Gebots der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung fällt die tatbestandliche Nichterfassung einer missbrauchsverdächtigen Gestaltung durch spezialgesetzliche Missbrauchsverhinderungsvorschriften in die Risikosphäre des Gesetzgebers.¹¹⁵ Zu enge Grenzen des Tatbestands spezialgesetzlicher Missbrauchsverhinderungsvorschriften gehen zulasten des Gesetzgebers, der dies jederzeit durch eine Neufassung des entsprechenden Tatbestands korrigieren kann.¹¹⁶ Auch ein Verweis auf das Gebot effektiver Missbrauchsabwehr führt nicht zu einem anderen Ergebnis. Folge eines Verstoßes gegen das Gebot effektiver Missbrauchsabwehr ist unter Umständen die Verfassungswidrigkeit der betreffenden Norm.¹¹⁷ Allerdings liegt auch dies in der Risikosphäre des Gesetzgebers und ist nicht im Stande die Ablehnung eines Wertungsvorrangs spezialgesetzlicher Missbrauchsverhinderungsvorschriften im Rahmen der Missbrauchsprüfung des § 42 Abs. 2 S. 1 AO zu begründen. Vor diesem Hintergrund verfängt auch das Argument nicht, der Gesetzgeber habe durch die Schaffung spezialgesetzlicher Missbrauchsverhinderungsvorschriften die Missbrauchsbekämpfung nicht restringieren, sondern erweitern wollen.¹¹⁸

Insgesamt sprechen die besseren Argumente für die Annahme eines Wertungsvorrangs spezialgesetzlicher Missbrauchsverhinderungsvorschriften,

¹¹² Ebd., 197.

¹¹³ Vgl. BT-Drs. 14/6877, S. 52; U. Koenig, in: Koenig, AO, 4. Aufl. 2021, § 42 Rn. 6.

¹¹⁴ Vgl. P. Fischer, SWI 1999, 104 (106); G. Jochum, Steuerrecht I, 2010, § 2 Rn. 42.

¹¹⁵ P. Fischer, SWI 1999, 104 (106); C. Osterloh-Konrad, Die Steuerumgehung, 2019, S. 736.

¹¹⁶ I. Dörr/D. Fehling, NWB 2008, 227 (231 f.); A. Schnitger, IStR 2007, 729 (737).

¹¹⁷ BVerfGE 138, 136 (235 f.).

¹¹⁸ Dieses Argument anführend J. Hey, DStR-Beih. 3/2014, 8 (10); T. Hannig, NWB 2021, 3184 (3187).

der durch eine entsprechende systematische und teleologische Auslegung des § 42 Abs. 2 S. 1 AO verwirklicht wird.¹¹⁹ Ausschlaggebend war dabei zum einen die deutlich zurückhaltendere Neufassung des § 42 AO im Vergleich zu einem früheren Gesetzesentwurf. Zum anderen macht das Fehlen eines eigenen Maßstabs für die Angemessenheitsprüfung des § 42 Abs. 2 S. 1 AO die Annahme eines Wertungsvorrangs unumgänglich.

cc. Antizipationswirkung noch nicht in Kraft getretener
spezialgesetzlicher Missbrauchsverhinderungsvorschriften

Eine weitere in diesem Kontext aufkommende Frage befasst sich mit dem Bestehen eines Wertungsvorrangs echter spezialgesetzlicher Missbrauchsverhinderungsvorschriften im Rahmen des § 42 Abs. 2 S. 1 AO im Zeitraum vor Inkrafttreten der Spezialnorm.¹²⁰ Eine solche Antizipationswirkung der Spezialnorm wird zumeist im Hinblick auf das Rechtsstaatsprinzip problematisiert, denn sie würde zu einer versteckten echten und unechten Rückwirkung der Spezialnorm über das Vehikel des § 42 AO führen.¹²¹ Im Gegensatz zu echten Rückwirkungen sind unechte Rückwirkungen nicht per se unzulässig, allerdings sind sie unverhältnismäßig, wenn sie zur Erfüllung des Gesetzeszwecks nicht erforderlich sind.¹²² Gerade die Erforderlichkeit solcher unechten Rückwirkungen dürfte bei einer Antizipationswirkung der Spezialnormen über das Vehikel des § 42 AO in der Regel zu verneinen sein.

Zwar besteht der Zweck des § 42 AO gerade darin, der Umgehung von Steuergesetzen entgegenzuwirken, allerdings schützt § 42 AO nur das bereits in Kraft getretene Gesetz.¹²³ Folglich können nur die Wertungen be-

¹¹⁹ Vgl. BFH, BStBl. II 2021, 580 (582 Rn. 26).

¹²⁰ Vgl. *K.-D. Drüen*, Stuw 2020, 3 (16).

¹²¹ *M. Gabel*, Verfassungsrechtliche Maßstäbe spezieller Missbrauchsnormen im Steuerrecht, 2011, S. 229.

¹²² BVerfGE 13, 261 (271); BVerfGE 95, 64 (86).

¹²³ *K.-D. Drüen*, Ubg 2022, 121 (126); *M. Gabel*, Verfassungsrechtliche Maßstäbe spezieller Missbrauchsnormen im Steuerrecht, 2011, S. 228.

reits in Kraft getretener Normen einen Wertungsvorrang begründen. Insgesamt ist eine Antizipationswirkung spezialgesetzlicher Missbrauchsverhinderungsvorschriften daher abzulehnen.¹²⁴

dd. Missbrauch der spezialgesetzlichen
Missbrauchsverhinderungsvorschrift

Klärungsbedürftig erscheint zuletzt die rechtliche Einordnung von Fällen des Missbrauchs einer echten spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschrift. Gemeint sind damit Konstellationen, in denen Steuerpflichtige durch unangemessene wirtschaftliche Gestaltungen gezielt die Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen einer spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschrift vermeiden.¹²⁵ Solche Konstellationen sind von der Problematik des Wertungsvorrangs zu unterscheiden. Im Rahmen des Wertungsvorrangs wird die Anwendbarkeit des § 42 AO *neben* spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschriften thematisiert, wohingegen der Missbrauch der Missbrauchsverhinderungsvorschrift die Anwendbarkeit des § 42 AO *innerhalb* der Spezialnorm betrifft.¹²⁶ Eine Abgrenzung dieser beiden Konstellationen stellt daher eine schmale Gratwanderung dar.

Gegen die Anwendbarkeit des § 42 AO in Fällen des Missbrauchs der Missbrauchsverhinderungsvorschrift könnte ins Feld geführt werden, dass die tatbestandliche Nichterfassung solcher Konstellationen in die Risikosphäre des Gesetzgebers falle.¹²⁷ Im Rahmen der Diskussion bzgl. des Bestehens eines Wertungsvorrangs ist dieses Argument stichhaltig. Allerdings ist eine Übertragung dessen auf die Anwendung des § 42 AO *innerhalb* einer Spezialnorm nicht möglich, läge dann doch jegliche Umgehung von Steuergesetzen in der Risikosphäre des Gesetzgebers und § 42 AO würde ad absurdum geführt. Dementsprechend ist die Anwendung des

¹²⁴ So beispielsweise auch BFHE 267, 1 (16); M. Gabel, Verfassungsrechtliche Maßstäbe spezieller Missbrauchsnormen im Steuerrecht, 2011, S. 228 f.

¹²⁵ J. Sprenger, in: Leitner/Rosenau, Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, 2. Aufl. 2022, § 42 AO Rn. 45.

¹²⁶ J. Hey, DStR-Beih. 3/2014, 8 (12).

¹²⁷ So G. Lusga, Die Verhinderung von Steuerumgehungen bei Unternehmensumstrukturierungen, 2006, S. 159 f.

§ 42 AO in Fällen des Missbrauchs der Missbrauchsverhinderungsvorschrift zu bejahen.¹²⁸ Aufgrund der diffizilen Abgrenzung des Missbrauchs der Spezialnorm von Konstellationen des Wertungsvorrangs und der grundsätzlich aus der Nichterfüllung des Tatbestands echter Spezialnormen folgenden negativen Regelung der Verneinung einer Unangemessenheit, ist der Missbrauch der Spezialnorm allerdings restriktiv zu handhaben.¹²⁹

ee. Verhältnis von § 42 AO zu echten Spezialnormen am Beispiel des § 2 Abs. 4 S. 3, 6 UmwStG

Zur Verdeutlichung der bezüglich des Verhältnisses von § 42 AO zu echten Spezialnormen gefundenen Ergebnisse, werden diese anhand des nachfolgenden Beispiels nachvollzogen.

Beispielhaft stelle man sich eine Verlust-GmbH vor, die vor dem steuerlichen Übertragungstichtag (§ 2 Abs. 1 S. 1 UmwStG) sämtliche Anteile einer Gewinn-GmbH erwirbt. Anschließend erfolgt eine Aufwärtsverschmelzung der Gewinn-GmbH auf die Verlust-GmbH durch Aufnahme (§ 2 Nr. 1 UmwG).¹³⁰

Es stellt sich nun die Frage, ob die verbleibenden Verlustvorträge (§ 10d Abs. 2 S. 1 EStG) der Verlust-GmbH im Zeitraum zwischen dem steuerlichen Übertragungstichtag und der Eintragung der Verschmelzung ins Handelsregister (Rückwirkungszeitraum) mit den positiven Einkünften der Gewinn-GmbH verrechnet werden können.¹³¹ Zwar schließt § 2 Abs. 4 S. 3 UmwStG eine solche Verrechnung grundsätzlich aus, allerdings sind nach § 2 Abs. 4 S. 6 UmwStG verbundene Unternehmen im Sinne des § 271 Abs. 2 HGB davon ausgenommen. Zwei Unternehmen sind verbunden, wenn sie zueinander in einem Mutter-Tochter-Verhältnis im Sinne des § 290 HGB stehen, also das eine Unternehmen auf das andere einen bestimmenden Einfluss ausüben kann (§ 290 Abs. 1 S. 1 HGB). Dies

¹²⁸ So auch *J. Sprenger*, in: *Leitner/Rosenau, Wirtschafts- und Steuerstrafrecht*, 2. Aufl. 2022, § 42 AO Rn. 45; *M. Gabel*, *StuW* 2011, 3 (5); *K.-D. Drißen*, *Ubg* 2008, 31 (34).

¹²⁹ *A. Demleitner*, *AO-StB* 2010, 174 (177); *K.-D. Drißen*, *Ubg* 2008, 31 (34); *M. Gabel*, *StuW* 2011, 3 (5); *M. Wienbracke*, *DB* 2008, 664 (669).

¹³⁰ Wahl des Beispiels in Anlehnung an *R. Meier*, *DStR* 2019, 2231 (2234 f.).

¹³¹ Zum Rückwirkungszeitraum *G. Slabon*, in: *Haritz/Menner/Bilitewski, UmwStG*, 5. Aufl. 2019, § 2 Rn. 4 f.

wird nach § 290 Abs. 2 Nr. 1 HGB unwiderlegbar vermutet, wenn einem Unternehmen bei dem anderen die Mehrheit der Stimmrechte der Gesellschafter zusteht.¹³² Mit dem Erwerb sämtlicher Anteile an der Gewinn-GmbH stehen der Verlust-GmbH vor dem steuerlichen Übertragungstichtag alle Stimmrechte zu (§ 47 Abs. 2 GmbHG). Folglich handelte es sich bereits vor dem steuerlichen Übertragungstichtag um ein verbundenes Unternehmen, sodass § 2 Abs. 4 S. 6 UmwStG einschlägig und eine Verrechnung der verbleibenden Verlustvorträge mit den positiven Einkünften im Rückwirkungszeitraum grundsätzlich möglich ist.

Ein anderes Ergebnis könnte sich allerdings aus der Anwendung des § 42 AO ergeben. § 2 Abs. 4 S. 3 UmwStG ist eine echte Spezialnorm,¹³³ deren Anwendung durch § 2 Abs. 4 S. 6 UmwStG ausgeschlossen ist, sodass es sich um einen von § 42 Abs. 1 S. 3 AO erfassten Fall der negativen Spezialität zwischen der echten Spezialnorm und § 42 AO handelt. Wie bereits oben festgestellt, ist § 42 AO aufgrund des eindeutigen Wortlauts des § 42 Abs. 1 S. 3 AO in solchen Fällen grundsätzlich anwendbar.¹³⁴ Allerdings ergibt sich aus den obigen Ausführungen,¹³⁵ dass die Wertungen des § 2 Abs. 4 S. 3, 6 UmwStG im Rahmen der Missbrauchsprüfung des § 42 Abs. 2 S. 1 AO Berücksichtigung finden müssen, sodass eine Anwendung des § 42 AO *neben* § 2 Abs. 4 S. 3, 6 UmwStG zu keinem anderen Ergebnis führen kann.

Sofern die Schaffung eines verbundenen Unternehmens vor dem steuerlichen Übertragungstichtag nur der Erfüllung des Tatbestands des § 2 Abs. 4 S. 6 UmwStG diene, ist schließlich über eine Anwendung des § 42 AO *innerhalb* der spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschrift nachzudenken. Dies ist allerdings abzulehnen, da die Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 2 Abs. 4 S. 6 UmwStG als Rücknahme zu § 2 Abs. 4 S. 3 UmwStG und damit die Unanwendbarkeit desselben gerade Konsequenz der gesetzlichen Konzeption des § 2 Abs. 4 UmwStG ist.¹³⁶ Vor dem Hintergrund einer solchen gesetzlichen Konzeption

¹³² S. Jakob in: Häublein/Hoffmann-Theinert/Poll, BeckOK HGB, Stand: 07.2023, § 290 Rn. 8.

¹³³ Siehe II. 3. b.

¹³⁴ Siehe II. 3. b. aa.

¹³⁵ Siehe II. 3. b. bb.

¹³⁶ R. Meier, DStR 2019, 2231 (2235).

und der restriktiven Handhabung des Missbrauchs der Missbrauchsverhinderungsvorschrift kann nicht ohne Weiteres auf das Vorliegen eines solchen Missbrauchs geschlossen werden.¹³⁷

4. Sonderkonstellationen

Im Folgenden wird das Verhältnis von § 42 AO zu weiteren speziellen Missbrauchsverhinderungsvorschriften genauer beleuchtet. Zu dessen Erfassung bedürfen die oben dargestellten Ausführungen weitergehender Konkretisierung.

a. Verhältnis von § 42 AO zu speziellen europarechtlichen Missbrauchsverhinderungsvorschriften

Im Rahmen der Beleuchtung des Verhältnisses von § 42 AO zu speziellen europarechtlichen Missbrauchsverhinderungsvorschriften erfolgt eine Differenzierung zwischen Primär- und Sekundärrecht der EU.

Das Primärrecht umfasst EUV und AEUV samt Protokollen und Anhängen, die Grundrechte-Charta sowie die allgemeinen Rechtsgrundsätze des Unionsrechts.¹³⁸ All diese Rechtsquellen enthalten allerdings keine steuerrechtlichen speziellen Missbrauchsverhinderungsvorschriften, sodass sich in diesem Kontext die Frage nach dem Verhältnis zu § 42 AO nicht stellt.

Auf Ebene des Sekundärrechts könnte das Verhältnis von § 42 AO zu in EU-Verordnungen enthaltenen speziellen Missbrauchsverhinderungsvorschriften der Klärung bedürfen. Da es jedoch im Bereich des Steuerrechts keine EU-Verordnungen gibt, die spezielle Missbrauchsverhinderungsvorschriften enthalten,¹³⁹ wird die Frage nach dem Verhältnis zu § 42 AO praktisch nicht relevant und bedarf daher keiner näheren Untersuchung. In EU-Richtlinien hingegen sind spezielle Missbrauchsverhinderungsvorschriften zu finden, wie sich am Beispiel des Art. 15 Abs. 1 lit. a der

¹³⁷ Ebd., 2235; A. Demleitner, AO-StB 2010, 174 (177).

¹³⁸ M. Herdegen, Europarecht, 24. Aufl. 2023, § 8 Rn. 4.

¹³⁹ F. Haase, Internationales und europäisches Steuerrecht, 7. Aufl. 2023, § 1 Fn. 32.

RL 2009/133/EG (Fusionsrichtlinie) zeigt.¹⁴⁰ Richtlinien bedürfen der Umsetzung in nationales Recht.¹⁴¹ Dies kann für spezielle Missbrauchsverhinderungsvorschriften durch die Schaffung entsprechender nationaler spezialgesetzlicher Missbrauchsverhinderungsvorschriften erfolgen.¹⁴² In diesem Fall richtet sich die Bestimmung des Verhältnisses zu § 42 AO nicht nach Richtlinienrecht, sondern nach den allgemeinen oben dargelegten Grundsätzen.¹⁴³ Zur Umsetzung der in Richtlinien enthaltenen speziellen Missbrauchsverhinderungsvorschriften ist die Schaffung entsprechender nationaler Vorschriften jedoch nicht zwingend erforderlich, vielmehr genügt die Existenz einer Generalklausel zur Verhinderung von Gesetzesumgehungen, wie § 42 AO sie darstellt.¹⁴⁴ Ist dies der Fall, fehlt es bereits an einer spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschrift, sodass sich die Frage nach dem Verhältnis zu § 42 AO evident nicht stellt.

b. Verhältnis von § 42 AO zu speziellen Missbrauchsverhinderungsvorschriften in Doppelbesteuerungsabkommen

Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) begründen selbst keine Steueransprüche, sondern legen zwischen den Vertragsstaaten die Steuerberechtigung fest.¹⁴⁵ Nichtsdestotrotz enthalten auch DBA spezielle Missbrauchsverhinderungsvorschriften, wie sich am Beispiel des Art. 29 Abs. 3 DBA-Kanada zeigt.¹⁴⁶ Da DBA völkerrechtliche Verträge sind, entfalten die darin enthaltenen speziellen Missbrauchsverhinderungsvorschriften innerstaatliche Geltung nur, soweit sie durch ein entsprechendes Transformationsgesetz in innerstaatliches Recht umgesetzt wurden (Art. 59 Abs. 2 S. 1 GG).¹⁴⁷ Erst nach der Umsetzung stellt sich die Frage nach dem Verhältnis dieser spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschriften zu § 42

¹⁴⁰ S. Eilers/G. Roderburg, ISR 2022, 303 (308).

¹⁴¹ M. Herdegen, Europarecht, 24. Aufl. 2023, § 8 Rn. 62.

¹⁴² C. Poulakos, Der Missbrauch von steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO und das Europäische Gemeinschaftsrecht, 2013, S. 212.

¹⁴³ J. Hey, Wo steht das deutsche Internationale Steuerrecht?, 2009, 137 (161).

¹⁴⁴ EuGH, Urt. v. 23.5.1985, 29/84, EU:C:1985:229, Slg. 1985, 1661 (1673); C. Poulakos, Der Missbrauch von steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO und das Europäische Gemeinschaftsrecht, S. 212.

¹⁴⁵ H. Debatin, DStR-Beih. 23/1992, 1 (2).

¹⁴⁶ H. Weggenmann/D. Nehls, in: Vogel/Lehner, DBA, 7. Aufl. 2021, Art. 1 Rn. 137a.

¹⁴⁷ E.-M. Gersch, in: Klein, AO, 16. Aufl. 2022, § 2 Rn. 2 f.

AO. Mit Blick auf § 2 Abs. 1 AO bedarf es der Klärung, ob die oben erläuterten Grundsätze unverändert Anwendung finden können. Dies könnte zu verneinen sein, wenn die speziellen Missbrauchsverhinderungsvorschriften aufgrund des § 2 Abs. 1 AO im Rang über § 42 AO stünden. Als einfachgesetzliche Norm kann § 2 Abs. 1 AO die in Art. 59 Abs. 2 S. 1 GG festgelegte Ranggleichheit völkerrechtlicher Verträge mit einfachem Bundesrecht nicht ändern.¹⁴⁸ Da § 2 Abs. 1 AO gerade keine Höherstufung von auf DBA beruhenden Spezialnormen bewirken kann, können sich daraus keine Änderungen bezüglich des Verhältnisses dieser Spezialnormen zu § 42 AO ergeben.

Trotz der Ablehnung einer solchen Wirkung des § 2 Abs. 1 AO stellt sich weiterhin die Frage, ob § 2 Abs. 1 AO zu Veränderungen im Verhältnis von auf DBA beruhenden Spezialnormen zu § 42 AO führt. In Betracht käme die Annahme eines auf § 2 Abs. 1 AO beruhenden Anwendungsvorrangs der Spezialnorm in Fällen negativer Spezialität. Die Begründung eines Anwendungsvorrangs steht allerdings nicht mit dem Zweck des § 2 Abs. 1 AO in Einklang, der primär darin besteht, einen *treaty override* durch nachfolgende einfachgesetzliche Regelungen, ohne ausdrücklichen dahingehenden gesetzgeberischen Willen zu verhindern.¹⁴⁹ Mit anderen Worten soll § 2 Abs. 1 AO sicherstellen, dass ein *treaty override* nur möglich ist, wenn der Gesetzgeber sich dessen bewusst ist und ausdrücklich einen dahingehenden Willen äußert.¹⁵⁰ Aufgrund dessen begründet § 2 Abs. 1 AO keinen allgemeinen Anwendungsvorrang der auf DBA beruhenden Spezialnormen in Fällen negativer Spezialität. Vielmehr beinhaltet § 2 Abs. 1 AO lediglich eine Vermutung für den Vorrang der auf DBA beruhenden Spezialnormen,¹⁵¹ aber aufgrund der ausdrücklichen Regelung in § 42 Abs. 1 S. 3 AO kann diese Vermutung des § 2 Abs. 1 AO keinen Anwendungsvorrang begründen. Insgesamt richtet sich daher die Bestimmung des Verhältnisses von auf DBA beruhenden Spezialnormen zu § 42 AO nach den allgemeinen Grundsätzen. Für die Fälle negativer Spezialität ist ein anderes Ergebnis auch vor dem Hintergrund der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung nicht denkbar, denn § 2 Abs. 1 AO würde bei Annahme eines durch

¹⁴⁸ U. Koenig, in: Koenig, AO, 4. Aufl. 2021, § 2 Rn. 17.

¹⁴⁹ BT-Drs. 7/4292, S. 15; A. Musil, RIW 2006, 287 (289 f.).

¹⁵⁰ Ebd., 290.

¹⁵¹ Ebd., 289 f.; J. Hey, Wo steht das deutsche Internationale Steuerrecht?, 2009, 137 (145).

ihn statuierten Anwendungsvorrangs in einen Widerspruch zu § 42 Abs. 1 S. 3 AO treten.

c. *Verhältnis von § 42 AO zu den §§ 7 ff. AStG*

Wie bereits oben dargelegt, handelt es sich bei den §§ 7 ff. AStG um spezialgesetzliche Missbrauchsverhinderungsvorschriften.¹⁵² Vor dem Hintergrund, dass deren Verhältnis zu § 42 AO bereits in der Vergangenheit besondere Bedeutung beigemessen wurde und der BFH dieses Verhältnis in einer Entscheidung aus dem Jahr 2010 ausdrücklich neu bestimmte, bedarf es einer gesonderten Betrachtung.¹⁵³

aa. Früher herrschende Ansicht

Die früher herrschende Ansicht ging von einem „logischen Vorrang“ des § 42 AO vor den §§ 7 ff. AStG aus.¹⁵⁴ Ausgangspunkt dessen war, dass die Anwendbarkeit der §§ 7 ff. AStG das Erzielen passiver Einkünfte durch eine von einem unbeschränkt steuerpflichtigen Inländer beherrschte ausländische Gesellschaft in einem Niedrigsteuerland voraussetzt.¹⁵⁵ Daran anknüpfend basierte die Annahme eines logischen Vorrangs des § 42 AO auf der Überlegung, dass anhand der allgemeinen Regelungen der §§ 39 Abs. 2, 41, 42 AO zunächst zu bestimmen sei, ob die ausländische Gesellschaft überhaupt passive Einkünfte erziele.¹⁵⁶ In diesem Kontext könne die Anwendung des § 42 AO die Einkünftezurechnung dahingehend verschieben, dass die Einkünfte nicht der ausländischen Gesellschaft, sondern dem hinter dieser stehenden inländischen Steuerpflichtigen zuzurechnen seien.¹⁵⁷ Ist dies der Fall, erziele die ausländische Gesellschaft keine passiven Einkünfte, sodass der Anknüpfungspunkt für eine Anwendung der

¹⁵² Siehe II. 1.

¹⁵³ BFH, BStBl. II 2014, 361 (361); D. Gosch, DStJG 36 (2013), 201 (213).

¹⁵⁴ So z.B. BFH, BStBl. II 1992, 1026 (1027 f.); BFH, BStBl. II 1992, 1029 (1031); S. Köhler, in: Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, 65. EL 05.2023, Vor §§ 7-14 AStG Rn. 402; U. Clausen, DB 2002, Beilage Nr. 1, S. 5.

¹⁵⁵ C. Pohl, in: Fuhrmann/Geurts/Nientimp, AStG, 4. Aufl. 2023, Vor §§ 7-13 Rn. 40.

¹⁵⁶ X. Ditz/F. Wassermeyer, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, 104. EL 06.2023, Vor §§ 7-14 Rn. 52.

¹⁵⁷ BFH, BStBl. II 1992, 1026 (1028).

§§ 7 ff. AStG wegfallen.¹⁵⁸ Dabei wurde allerdings betont, dass die Wertungen der §§ 7 ff. AStG in die Missbrauchsprüfung im Rahmen des § 42 AO hineinzulesen seien, sodass zur Bejahung eines Missbrauchs die Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen der §§ 7 ff. AStG nicht ausreiche, sondern weitere Umstände hinzutreten müssten, die die Gestaltung missbräuchlich erscheinen ließen.¹⁵⁹ Mit anderen Worten scheidet eine Anwendung des § 42 AO aus, wenn die jeweilige Gestaltung typischerweise über die §§ 7 ff. AStG erfasst werden soll.¹⁶⁰ Dies wurde insbesondere in Fällen sogenannter Briefkastengesellschaften bedeutsam, die weder über Geschäftsräume noch über Personal verfügen.¹⁶¹ Im Ergebnis wurde in diesen Fällen eine Anwendung des § 42 AO im Rahmen der Einkünftezurechnung bejaht, da die §§ 7 ff. AStG gerade dazu dienen, eine zwischen aktiven und passiven Einkünften differenzierende Besteuerung herbeizuführen, was bei Briefkastengesellschaften ins Leere laufe.¹⁶² Aus dieser bereits im Rahmen der Einkünftezurechnung erfolgenden Prüfung des § 42 AO wurde der logische Vorrang desselben hergeleitet.¹⁶³ Die §§ 7 ff. AStG nahmen daher verglichen mit anderen spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschriften eine Sonderstellung im Verhältnis zu § 42 AO ein.¹⁶⁴

bb. Kritik

Der vom BFH statuierte „logische Vorrang“ des § 42 AO entpuppt sich bei genauerer Betrachtung als keine den Gesetzen der Logik folgende Argumentation und damit als logisch nicht zwingend.¹⁶⁵ Sowohl eine veränderte Einkünftezurechnung über § 42 AO als auch eine im Wege der Hinzurechnung angenommene Ausschüttung der durch die ausländische Gesell-

¹⁵⁸ S. Köhler, in: Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, 65. EL 05.2023, Vor §§ 7-14 AStG Rn. 402.

¹⁵⁹ BFH, BStBl. II 1992, 1026 (1028); D. Gosch, DStJG 36 (2013), 201 (213).

¹⁶⁰ BFH, BStBl. II 1992, 1026 (1028); G. Kraft, IStR 1993, 148 (151).

¹⁶¹ D. Gosch, DStJG 36 (2013), 201 (213).

¹⁶² G. Kraft, IStR 1993, 148 (151).

¹⁶³ BFH, BStBl. II 1992, 1026 (1028).

¹⁶⁴ D. Gosch, DStJG 36 (2013), 201 (213).

¹⁶⁵ H. Hahn, DStZ 2008, 483 (487).

schaft erzielten Einkünfte an den inländischen Steuerpflichtigen zum frühestmöglichen Zeitpunkt stellt eine Fiktion dar.¹⁶⁶ Als Fiktion bezeichnet man die bewusste Übertragung einer bestimmten Rechtsfolge auf einen Sachverhalt, für den sie nicht vorgesehen ist.¹⁶⁷ Folglich basieren Fiktionen lediglich auf einem dahingehenden Willen des Gesetzgebers oder Rechtsanwenders, sodass das Verhältnis zweier Fiktionen gerade nicht mit der Kategorie der Logik beschrieben werden kann.¹⁶⁸ Aufgrund dessen ist die Annahme eines „logischen Vorrangs“ der Fiktion im Rahmen der Einkünftezurechnung vor der Fiktion im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung verfehlt.

Des Weiteren steht die Annahme eines logischen Vorrangs im Widerspruch zu der mit den §§ 7 ff. AStG verfolgten gesetzgeberischen Intention.¹⁶⁹ Aus der Existenz der §§ 7 ff. AStG folgt, dass der Gesetzgeber dem Problem der Erzielung passiver Einkünfte durch eine von einem inländischen Steuerpflichtigen beherrschte ausländische Gesellschaft in einem Niedrigsteuerland gerade nicht mit einer Zurechnung der von der ausländischen Gesellschaft erzielten Einkünfte zum inländischen Steuerpflichtigen begegnen wollte.¹⁷⁰ Vielmehr strebt der Gesetzgeber eine Lösung dieses Problems über die in den §§ 7 ff. AStG normierte Hinzurechnungsbesteuerung an.¹⁷¹ Hintergrund dessen ist, dass der Gesetzgeber der ausländischen Gesellschaft die Anerkennung gerade nicht versagen möchte, was lediglich im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung möglich ist.¹⁷² Da das Verhältnis des § 42 AO zu den §§ 7 ff. AStG keinem logischen Vorrang folgt, kann der Gesetzgeber dieses selbst regeln.¹⁷³ Dies ist durch § 42 Abs. 1 S. 2, 3 AO geschehen.

¹⁶⁶ Ebd., 487.

¹⁶⁷ K. Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Aufl. 1991, S. 262.

¹⁶⁸ Vgl. H. Hahn, DStZ 2008, 483 (487); F. Somló, Juristische Grundlehre, 2. Aufl. 1927, S. 526.

¹⁶⁹ D. Gosch, DStJG 36 (2013), 201 (213).

¹⁷⁰ Ebd., 213; D. Gosch, IWB 2017, 876 (877).

¹⁷¹ D. Gosch, DStJG 36 (2013), 201 (213); D. Gosch, IWB 2017, 876 (877).

¹⁷² BT-Drs. VI/2883, S. 19.

¹⁷³ H. Hahn, DStZ 2008, 483 (487).

cc. Heute vertretene Ansicht

Die oben aufgeführten Argumente sprechen gegen die Annahme eines logischen Vorrangs des § 42 AO vor den §§ 7 ff. AStG. Auch der BFH hat seine Rechtsprechung zum logischen Vorrang in einem 2010 ergangenen Urteil, zwar in einem Nebensatz, aber dennoch ausdrücklich, aufgegeben.¹⁷⁴ Dort wurden die §§ 7 ff. AStG a.F. als „einschlägige[] Missbrauchsverhinderungsvorschriften [...], denen sowohl nach ihrem Tatbestand als auch nach ihrer Rechtsfolge spezialgesetzlicher Vorrang zukommt“ bezeichnet, woran sich durch die Neufassung der §§ 7 ff. AStG nichts geändert hat.¹⁷⁵ Das Verhältnis des § 42 AO zu den §§ 7 ff. AStG ist daher neu zu bestimmen.

Bei Bejahung der Hinzurechnungsbesteuerung nach den §§ 7 ff. AStG, liegt ein Fall positiver Spezialität vor, sodass sich die Rechtsfolgen gemäß § 42 Abs. 1 S. 2 AO ausschließlich nach den §§ 7 ff. AStG richten und § 42 AO daneben unanwendbar ist.¹⁷⁶

Scheitert die Hinzurechnungsbesteuerung nach den §§ 7 ff. AStG, ist im Rahmen des Verhältnisses zu § 42 AO zwischen ausländischen Gesellschaften mit Geschäftsleitung (§ 10 AO) oder Sitz (§ 11 AO) in einem EU-/EWR-Staat und solchen mit Geschäftsleitung und Sitz in einem Drittstaat zu differenzieren.¹⁷⁷

Schlägt die Hinzurechnungsbesteuerung im Fall der ersten Alternative aufgrund der Nichterfüllung des Tatbestands der §§ 7 ff. AStG fehl oder liegt ein Fall der zweiten Alternative vor, bleibt es in Übereinstimmung mit den obigen Grundsätzen bei der Anwendung des § 42 AO, in deren Rahmen die Wertungen der §§ 7 ff. AStG zu berücksichtigen sind.¹⁷⁸

Die Differenzierung zwischen EU-/EWR-Staaten und Drittstaaten ist im Hinblick auf § 8 Abs. 2 AStG entscheidend. Scheitert die Hinzurechnungs-

¹⁷⁴ BFH, BStBl. II 2014, 361 (316).

¹⁷⁵ Ebd., Rn. 11.

¹⁷⁶ H. Jacobsen, in: Jacobsen, AStG eKommentar, Stand: 11.2023, § 7 Rn. 20.

¹⁷⁷ Ebd., § 7 Rn. 20; vgl. auch S. Köhler, in: Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, 65. EL 05.2023, Vor §§ 7-14 AStG Rn. 15.4.

¹⁷⁸ M. Geurts, in: Fuhrmann/Geurts/Nientimp, AStG, 4. Aufl. 2023, Vor §§ 7-13 Rn. 66; H. Jacobsen, in: Jacobsen, AStG eKommentar, Stand: 11.2023, § 7 Rn. 20.

besteuerung bzgl. einer ausländischen Gesellschaft mit Geschäftsleitung oder Sitz in einem EU-/EWR-Staat lediglich an der Erbringung des Entlastungsbeweises nach § 8 Abs. 2 AStG, kommt es nicht zur Anwendung des § 42 AO, sondern es handelt sich um einen Fall positiver Spezialität.¹⁷⁹ Aufgrund des durch § 8 Abs. 3 AStG eingeschränkten Anwendungsbereichs des § 8 Abs. 2 AStG ist ein solches Ergebnis bezüglich ausländischer Gesellschaften mit Geschäftsleitung und Sitz in einem Drittstaat ausgeschlossen.

III. Zusammenfassung und Fazit

Abschließend erfolgt eine Zusammenfassung der obigen Ergebnisse sowie die Herausarbeitung eines Fazits.

Zusammenfassend ist zunächst festzuhalten, dass das Vorliegen einer spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschrift im Einzelfall durch Auslegung zu ermitteln ist. Im Rahmen der Bestimmung des Verhältnisses von § 42 AO zu spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschriften ist zwischen Fällen positiver und negativer Spezialität zu differenzieren.

In Fällen positiver Spezialität bestimmen sich die Rechtsfolgen gemäß § 42 Abs. 1 S. 2 AO alleine nach der Spezialnorm. Ein Fall positiver Spezialität, bei dem der Rückgriff auf § 42 AO gesperrt ist, liegt auch dann vor, wenn die Rechtsfolgen der Spezialnorm aufgrund der Erbringung eines Entlastungsbeweises nicht anwendbar sind. Etwaige in Spezialnormen enthaltene Anwendungsvorbehalte zugunsten des § 42 AO führen trotz § 42 Abs. 1 S. 2 AO zur Anwendbarkeit der Generalklausel.

In Fällen negativer Spezialität ist weiter zwischen echten und unechten Spezialnormen zu differenzieren, wobei nur echte Spezialnormen abschließende Typisierungen des § 42 AO darstellen. Eine Prüfung des § 42 AO neben unechten Spezialnormen ist unproblematisch möglich. Echten Spezialnormen kommt zwar aufgrund des eindeutigen Wortlauts des § 42 Abs. 1 S. 3 AO kein Anwendungsvorrang gegenüber § 42 AO zu, allerdings sind die in den Spezialnormen zum Ausdruck kommenden Wertungen der Missbrauchsprüfung des § 42 Abs. 2 S. 1 AO zugrunde zu legen. Jedoch

¹⁷⁹ Siehe S. 5; S. Köhler, in: Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, 65. EL 05.2023, Vor §§ 7-14 AStG Rn. 15.4.

nicht berücksichtigt werden dürfen die in noch nicht in Kraft getretenen Spezialnormen enthaltenen Wertungen. Der Wertungsvorrang spezialgesetzlicher Missbrauchsverhinderungsvorschriften ist von der Anwendung des § 42 AO *innerhalb* der Spezialnormen (Missbrauch der Missbrauchsverhinderungsvorschrift) zu unterscheiden. Die dargelegten Grundsätze bedürfen bezüglich europarechtlicher spezieller Missbrauchsverhinderungsvorschriften, Spezialnormen in DBA und des Verhältnisses von § 42 AO zu den §§ 7 ff. AStG der oben erläuterten Konkretisierungen.

Das BFH-Urteil vom 17.11.2020 (Az. I R 2/18), in dem der BFH einen Anwendungsvorrang spezialgesetzlicher Missbrauchsverhinderungsvorschriften ablehnte, aber einen Wertungsvorrang derselben bejahte, wurde im Bundessteuerblatt veröffentlicht und ist daher für die Finanzverwaltung bindend.¹⁸⁰ Aufgrund dessen ist zu konstatieren, dass § 42 AO durch die im Zuge des JStG 2008 erfolgten Änderungen zwar formal den Charakter eines allgemeinen Auffangtatbestands erhalten hat, daraus allerdings faktisch keine signifikant anderen Ergebnisse als zu § 42 AO a.F. folgen.¹⁸¹ Die Diskussion um das Verhältnis von § 42 AO zu spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschriften hat sich daher lediglich von der Ebene der Anwendbarkeit des § 42 AO eine Stufe nach unten auf die Ebene der Angemessenheitsprüfung innerhalb des § 42 AO verschoben.¹⁸²

Insgesamt hat weder die Neufassung des § 42 AO durch das JStG 2008 noch die Einführung des § 42 Abs. 2 AO a.F. im Zuge des StÄndG 2001 zu einem grundlegend anderen Verständnis des Verhältnisses von § 42 AO zu spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschriften geführt.¹⁸³ Letztlich resultieren all die dargestellten Erwägungen aus dem, was *Ernst Fuchs* bereits 1927 als die Einfachheit des Abstrakten und die Verwicklung des Lebens bezeichnete.

¹⁸⁰ BFH, BStBl. II 2021, 580 (581); S. *Eilers/G. Roderburg*, ISR 2022, 303 (308).

¹⁸¹ Ebd., 307; T. *Hannig*, NWB 2021, 3184 (3189).

¹⁸² A. *Demleitner*, AO-StB 2010, 174 (177).

¹⁸³ BGBl. I 2007, 3150 (3171); BGBl. I 2001, 3794 (3803); S. *Eilers/G. Roderburg*, ISR 2022, 303 (307).